

財産税の基礎概念

松野賢吾

内容

- 一、財産税の類型
- 二、財産税の根拠を以て確定所得の重課に在りとする説
イ、確定所得と不確定所得
ロ、生活費控除を理由とする不確定所得の否認（プリツチェルマイル氏の所論の検討）
ハ、所得の永續性・安定性より見たる不確定所得の否認
- 三、財産税の根拠
- 四、財産と所得との限界
- 五、財産税に於ける轉嫁

一、財産税の類型

財産税 (allgemeine Vermögenssteuer: general property tax) は租税制度に於て四種の地位を占め來つた。即ち、

(1) 未だ所得税の存在せざる時代に於ては財産税は租税制度の中樞とせられ、中世並に近世に於ける獨逸諸都市、瑞西北米諸州に屢々行はれ來つたものである(註1)。當時は精細なる土地臺帳も無く、營業收益も高からず、且規則なりしが爲に、財産税が收入の主なる源泉とせられたのである。加之、租税道德の甚だ低かりし時代に於ては、財産税は地租の如き單なる收益税よりも遙かに適當とせられたのである。

(2) 戦前に於ては、財産税は所謂補充税(Ergänzungsteuer)とせられた。即ち所得税を中心とし、財産税は第二次的なる意義を有せしに止まる。此時代に於ては、斯税は單なる名目的財産税(nominelle Vermögenssteuer)に過ぎず、其税率も甚だ低くして、所得を以て支拂はれ得る程度のものであつた。

(3) 現代に於ける財産税は、財産重課の目的に出づる。従つて其は收益財産のみならず、消費財産をも捕捉するものである。斯種財産税存在の理由は、蓋し所得のみが給付能力の標準たるのではなく、財産殊に收益財産のみならず、純然たる無收益財産例へば寶石、貴金屬、庭園、圖書の如きも亦給付能力を示すものであると云ふに在る。若し是等の財産を課税せざる時は、課税を免がるゝが爲に、其購入が獎勵せらるゝの結果を來すこととなる。

(4) 財産税は臨時税として現はるゝ事がある。此場合は往々高率を以て賦課せられるが

爲に所得より支拂はれず、所謂實質的財産税 (reelle Vermögenssteuer) にして非常時に於ける國家經費を支辨せんが爲に臨時的に現はるゝ所のものである。獨逸に於て賠償の資金を得る爲國民より徴收せられたる彼の Reichsnotopfer が其顯著なる例である。

以上四種の財産税を略言すれば、(1) 往昔、所得税存在以前の時代に於ける中心税としての財産税 (2) 戦前に存在したる補充税としての財産税 (3) 消費財産捕捉の目的を有する奢侈税としての財産税 (4) 高率課税を目的とする臨時税としての財産税と云ふ事になる。此の四種の財産税の内、往昔中樞税として行はれたるものゝ如きは所得税中心となれる現代に於て全く之を見るを得ない。又右第四に述べたる實質的財産税も亦排撃せらるゝ所である。蓋斯くの如き租税は財産の一部を吸収し、資本の新形成を妨け、現代資本主義經濟生活を危くするが故である (註 2)。されば國家非常時に於ける臨時税として概く是認せらるゝに過ぎない。故に此二者を暫く除外すれば、近代に行はるゝ通常の財産税は補充税的意義のものと、奢侈税的意義のものとである。

(註 1) 中世紀に於ては未だ所得税は存在しなかつた。英國に於て初めて所得税の行はれたるは一七九八年にして、一四三五年並に一四五〇年に所謂所得税は眞實の意義に於ける所得税ではなかつたのである。(B. Moill; Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 1930, S. 351) 中世に於ては都市が徴税をなし、其賦課の基準となるものは財産であつた。蓋、財産の所有が都市内に於ける各個人の社會的地位を示したからである。斯かる状態は都市が政治

團體としてよりも寧ろ産業團體としての性質を保持し、而してギルドが其本來の意義を保有せる期間を通じて行はれたる所にして、ギルドの制度が瓦解し、國家が都市に代りて徵稅するに至るや、財産税は租稅制度に於ける主要なる地位を失ふに至つた。斯かる變化を見るに至れるは財産の複雑化に基くには非ずして、寧ろ社會組織の變化に基く。即ち、政府と財産とが新しき政治的並に社會的意義を有するに至れるが故である。(C. Adams; The Science of Finance, 1924, p. 370)

(註2) 戰時中、又は戦後の如き國家非常時に課せらる、財産税に於ては、少く共立法者の目標とする所は實質的財産税に存する。此は財産を消費に導くものではあるが、常に必ず、百害ありて一利なきものと速斷するか許さない。要は財産元本への侵害が國民經濟全體に對し、如何に影響するやに依りて定まる。或る階級の私有財産の一部を侵害するも、他の階級に對する課税の低下を來さしめ、經濟活動を獎勵し、以て全體に於て國富の増進を結果する場合が考へらる。即ち Einkommensverschöbung と稱せらる、場合、是である。故に實質的財産税と雖、場合に依りては租稅原則に背反せざる所の公課たり得る。殊に戦後に於けるが如く、大なる財政困難の時代に於ては、嚴密に公平に賦課せられたる實質的財産税は不換紙幣の發行に比すれば遙かに小なる害惡である。(Moll; Lehrbuch, n. a. O. S. 348) 一概に其利害得失を論ずるは不可能に屬する。

二、財産税の根據を以て確定所得重課に在りとする説

1. 確定所得と不確定所得

財産税の根據の一として、確定所得重課に在りとする事、多くの獨逸學者の説く所である

(註1)。

抑々、確定所得並に不確定所得とは如何なる所得なりや(註²)、ワグナーは次の如く定義した。「確定所得とは土地家屋の所有並に資本より生じ、讓渡相續し得べき、且安定なる財源に還元し得べき所得にして、全ての營利能力を制約する人間の不幸、即ち疾病老衰死亡より免がれて繼續的に流入するものを云ふ。不確定所得とは讓渡相續し得ざる人間の勤勞、則ち勞働——其が肉體的たると精神的たるとは之を問はず——より生ずる所得である(註³)と。其他の獨逸諸學者何れも之と大同小異の定義を與へ、何れも確定所得の基礎を以て主として所有に在りとなし、不確定所得の基礎を以て人的勞働に在りとするものゝ如くである(註⁴)。若し然りとすれば此定義に於ては矛盾を藏するが如くである。何となれば確定所得の基礎は所有にして、不確定所得の基礎は勞働に在りとすれば、何故に前者には「確定」(fundiert)なる文字を付し、後者には「不確定」(unfundiert)なる文字を用ひざる可からざるか。確定なりや否やは所有又は勞働に依りて決せらる可きものではない。凡そ財政學に於ける所得の分類に當りては其收得者に如何なる程度の給付能力を提供するやに依りて之を爲す可きである。さればブリツチェルマイルの如く所得を分ちて強度確定所得弱度確定所得(stärker od. schwächer fundiertes Einkommen)となす(註⁵)は正しい。其理由は後述する。只、此に注意す可きは此に所謂強度確定所得は常に必ずしも所謂確定所得と一致せず、又弱度

確定所得も亦常に必ずしも不確定所得と一致せざる事是である。強度弱度の區劃は固より明確なるを得ない(註6)。

(註1) 例へば Eberberg; Finanzwissenschaft, 1921 S. 322. W. Röpke; Finanzwissenschaft 19-9, S. 116, F. Mombert;

Grundzüge der Finanzwissenschaft, 1928, S. 86.

(註2) 確定所得・不確定所得なる名辭に類似するものは非常に多種に上るが如くである。試みにブリッテルマイルの掲ぐる所を見るに次の如きものが存する。即ち、財産所有よりの所得・労働よりの所得 (Einkommen aus Vermögensbesitz; Einkommen aus Arbeit) 所有所得・職業所得又は労働所得 (Besitzeinkommen; Berufseinkommen od. Arbeitseinkommen) 安定所得・不安定所得 (sicheres u. unsicheres Einkommen) 不勞所得・勤勞所得 (nicht erarbeitetes u. erarbeitetes Einkommen) 人的労働に依らざる所得・人的労働に依る所得 (nicht aus pers. ständiger Arbeit; aus pers. ständiger Arbeit stammendes od. fließendes Einkommen) 労働に基づく所得・安定なる源泉たる所得 (auf Arbeit beruhendes u. aus sichtbarer Quelle fließendes Einkommen) 所有權に基づく所得・人的労働に基づく所得 (auf Grund eines „Besitztitels“ bezogenes u. auf Grund pers. ständiger Arbeit bezogenes Einkommen) 當然所得・不當所得 (verdienendes u. unverdienendes Einkommen) 繼續所得・不繼續所得 (dauerndes u. nicht dauerndes Einkommen) 産業的所得・自成所得 (industrielles u. von selbst entstehendes Einkommen) 財産使用に依らざる純所得・財産を基礎とする所得 (reines Einkommen, welches nicht durch Anwendung eines Vermögens hervorgeht, u. Einkommen, das aus Vermögenssubstraten fließt) (W. Britzelmayr, Vermögensteuer oder Nachlasssteuer? 1920, S. 1)

(註3) C. Wagner; Die Höhenbelastung fundierter Bezüger, (Britzelmayr; a. a. O. S. 1—2)

(註4)

エーベルヒは云ふ「確定所得とは稍々久數繼續し、經濟に對して可なりの安定性を與へ、人的勞働と關係すること少く、自ら更新する所の所得である。反之、不確定所得は勞働力によりてのみ收得せらるゝ所得にして、收得者の疾病・老衰・死亡に依りて影響を受け、又は是等の爲に全く消失する所の所得である」(Eichenberg, a. a. O. S. 186) 云。

アイヒホルンも亦曰く「確定所得とは自由に處分し得べき財産の所有より生ずるものにして、收得者の勞働なくして成立する所得を云ふ。不確定所得とは其收得に當該經濟主體の方面に於ける何等の財産も協力することなく、只純然たる勞働の產物として現はるゝ所得を云ふ」(W. Eichhorn: Die Höherbelastung fundierter Bezüge durch direkte Staatssteuern. 1910, S. 27)

モルも亦曰く「不確定所得は人的勞働を基礎として收得せられたる所得にして、確定所得は所有を基礎とする所得である」(B. Moll: Probleme der Finanzwissenschaft 1924, S. 164) 云。

(註5)

B. Ritzelmayr, a. a. O. S. 2

(註6)

勤勞所得、所有所得・或は確定所得・不確定所得の分類をなす論者も兩者の分界明確ならざるは之を認める。モルは云ふ「正確にして科學的に非難の打ち所なき勤勞所得・所有所得の分類は理論上確かに達するを得ざる所である」(Moll: Probleme a. a. O. S. 163) 云。更にモルは「確定所得と不確定所得との限界は確定の程度種々なる爲、明確に答へ又積極的に表現するを得ない」(Moll: Lehrbuch, a. a. O. S. 335) 云。

エーベルヒも亦曰く「不確定所得と雖、安定性あり、又年々に高低少く、繼續性が與へられ、殊に恩給の結合する場合には、漸次確定所得に近づくは勿論である」(Eichenberg, a. a. O. S. 197) 云。

されば是等の論者、其の何れにも屬せざるものとして、混合所得又は半確定所得(gemischtes od. halbfundiertes Einkommen)なるものを認めるのである。

□、生活費控除を理由とする不確定所得の否

認(ブリツチエルマイル氏の所論の検討)

ブリツチエルマイルは労働者所得の算定に當りては労働の生産費として其生活費を控除すべきことを主張し、之を以て不確定所得否認の根據としてゐる(註¹)。此論果して正當なりや。併せて其他の學者の所論をも批判しつゝ考察するであらう。

ウインクラーは所得を定義して曰く「所得とは個人の會計年度に於て費用控除の後現實的收入として流入する所の經濟價值の總額を云ふ」(註²)と。ロツツも亦生産費控除を以て所得算定の條件となし、労働所得に於て控除すべき生産費の内には次の如きものを擧げてゐる。即労働者並に其家族の生活維持費労働不能並に失業の場合に對する豫備金教育資金の利子並に其償却に對する費用遺族の扶助金葬式費用老衰に依る不生産時代に對する積立金労働材料及作業場調達資金(雇主が労働者に之を供せざる場合)労働場所への往復費是である(註³)。モルはロツツの右の所論を駁するにシャンツの言を引用して「斯くする時は労働所得の大部分は消滅すべし」(註⁴)となした。然し乍ら事實上、労働所得の大部分が消滅すればとて、ロツツの所論を否定する論據とはならないであらう。又ボピツツの如く(1)營養住居等に依る所の労働、(2)所得並に(3)勞力補充の三者が相互に如何なる關係に在り

やは確定し能はざるが故に生活維持費は所得獲得費用を構成するものに非ずとするが如き技術上の不能を以て否定せんとするは吾人の採らざる所である(註⁵)。

既にアダム・スミスは機械の生産費と労働の生産費とを同視して曰く「高價なる機械を裝置するに當つては、其消耗する迄に爲さる可き異常の仕事は此機械に投下せられたる資本を(少く)共通常利潤と共に(回收すべしと)期待される筈である。多大の労働と時間とを以て、異常の器用と熟練とを要する職業に對する教育を受けたる人は、斯かる高價なる機械の一に比し得るであらう。彼の習得する仕事は通常労働の普通賃銀以上に、尙少く共是と等價なる資本の通常利潤と共に其教育費全部を償ふ可しと期待される筈である。此は機械に於いては其比較的確實なる存續期間を考慮すると同様に、人間に於ても其生命の甚だ不確實なる期間を考慮して、合理的なる時間内に行はれねばならぬ(註⁶)と。アーヒネルも亦労働の生産費を重要視する。彼は凡ての労働は容觀的に計量せられたる經濟價值を有するものとなし、之を労働の容觀的費用價值(Kostenwert)と云ひ、又労働の代價を以て其收益價值(Erlagswert)と名付けた。而して曰ふ「労働の費用價值と收益價值とが相償ふ場合が理想的狀態である。斯る場合、收益價值は労働費用と其利子とを支辯するに足らねばならない」と。又曰く「精神労働の主たる費用は一方青年時代・學生時代に於ける教育費にして、他方創

造時代に於ける生活維持費である。」(註7)と。

思ふに勞働所得に於て控除すべき費用は主として所得獲得に要する費用である。されば習練に要したる資本の利子並に償却に對する費用勞働材料及作業場調達資金勞働場所への往復費用の如きは控除すべき費用に屬すべきは明かである。只勞働者の生活維持費は之を控除す可きや否や。若し勞働者の生計費控除のみを認め、非勞働所得者の生計費控除を認めざる時は年金又は貯蓄金利子等に依り僅かに生計を維持する者の負擔増加し、不公平となるであらう。殊に所得が本來、人的觀念たるに思ひ至る時は(註8)、勞働所得者に於ては生活費の控除を認め、非勞働所得者に於ては之を認めざる事の失當なるを知り得るであらう。

確定所得に於ても、不確定所得に於ても、其所得の算定に當りては生産費を控除する。而して兩所得の生産費の中には生活費は之を包含せざるものと解する。前述の如くブリツチエルマイルは勞働の生産費として生活費を控除すべきことを以て不確定所得の否認の根據とする。私は勞働生産費としての生活費の控除には反對する。然し乍ら不確定所得の觀念はブリツチエルマイル氏の所説の如く之を否認するものである。其理由は次に述べる。

- (註1) Britzelmayr, a. a. O. S. 7.
 (註2) W. Winkler (Handwörterbuch der Staatswissenschaften B. IV. 1926, S. 371)
 (註3) W. Lotz; Finanzwissenschaft, 1917, 448—449.
 (註4) Moll; Probleme, a. a. O. S. 140—141.
 (註5) Britzelmayr, a. a. O. S. 5.
 (註6) A. Smith; An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, Vol. I, Chap. X.
 (註7) I. Archner; Der Wert der geistigen Arbeit mit besonderer Berücksichtigung des Beamtenums, (Heft 4, 1927 der Zeitschrift des bay. Stat. Landesamtes) 但本稿は Britzelmayr, a. a. O. S. 6—7. に據る。
 (註8) 伊藤久秋氏論文「所得概念の吟味」(商業と經濟第十一年第一冊所載)參照。

ハ、所得の永續性・安定性より見たる不確定所得の否認

確定所得と不確定所得とを區分するに所得の永續性並に安定性の有無を以てせんとするは如何。此の區分方法も亦不幸にして曖昧なるを免がれない。蓋、確定所得は常に必ず永續性と安定性を有し、不確定所得は常に必ず兩性を有せずと一概に斷定するを得ない。所謂確定所得に於て之を見るに、例へば同じく地主の所得たるも、其小作料收入は凶作の年に於ては小作人の經濟的困難の爲不確定とならざるを得ない。定期金・年金の如きも、訴訟を起さるゝが如き場合、安定性を失ふ場合がある。勞働所得に於ても永續性・安定性は必ずしも一樣ではない。例へば官吏の所得は賃銀・勞働者の所得に比して永續性もあり、安定性もある。勞働者賃銀に於ては其永續性と安定性とは締結せられたる契約並に景氣の如何

によりて變化する。醫師辯護士に於ては顧客關係の多少良否の程度に従ひ、其所得の態様も種々となる。名聲噴々たる醫師偉大なる學者一流の辯護士の勞働所得が株主の不勞所得よりも遙かに確實なることは屢々存する所である。

更に勞働所得と不勞所得との混同の場合を見る。若し企業者が自己所有の土地又は資本を投じて企業を行ふ場合、勞働所得たる部分と不勞所得たる部分とは共に多くの要素に依存するものなるが故に、永續性と安定性の程度如何は一定せず、常に二重の収益の可能性と共に、又二重の損失の可能性が並存する譯である。必ずしも資本と勞働力との比率が決定的となるのではない(註¹)。個人企業の場合、資本の大小よりも寧ろ企業者の人格手腕が決定的なる役割を演ずる事多く、資本の分量が常に所得の安定性を決するものではない。由是觀之、所謂確定所得は常に必ず永續性安定性を有し、所謂不確定所得は常に必ず兩性を有せずと斷定する事の不可能なるを知る。即ち、確定所得、不確定所得の區別は寧ろ之を排し、強度確定所得、弱度確定所得と云ふを正しとする所以である。従つて獨逸諸學者の如く確定所謂を重課するを以て財産稅存在の理由となすは失當である。然らば財産稅存在の理由何れに在りや。

(註¹) Brzezinski, a. a. O. S. 10.

三、財産税の根據

凡そ課税の程度は給付能力の程度に依りて定まる。財産税存在の理由は財産所有の事實が給付能力を増大せしむるが故である。給付能力の大小は所得のみに依りて決せらるるものではない。財産も亦給付能力の標準となる(註¹)。若し所得のみが給付能力の標準なりとすれば収益を供せざる財産例へば寶石貴金屬庭園圖書の如きを所有する者は全く給付能力無きものと云はなければならぬ。若し斯種財産の所有者は収益を獲得せざるが故に給付能力無しと論ずるならば、何時にても其財産を賣却し例へば有價證券の如き收益財産を購入することによりて大なる所得を創造し得る事に考へ及ばなければならぬ。往時農業社會に於ては財産は粗雜乍ら給付能力の唯一なる標準であつた。漸時社會に分化が行はれて、財産を以て生活する階級のみならず所得より生活を維持する階級を生じた。資本より利子を得る者並に財産より収益を得る者に比して、俸給又は賃銀を得る者は全く給付能力を有せざる者と云ふ能はざるに至つた。漸時、財産の所有よりも財産の生産力が給付能力計量の支配的要素たるに至つた。給付能力の主要標準は財産より所得へと移動した。さればとて所得のみが唯一の給付能力の標準たるものと云ふを得ない。現代に於

ても所得と共に財産は依然給付能力の標準となすを得る。若し所得の大小のみに留意し、財産所有を無視するに於ては給付能力の査定は一方的にして不充分なるを免がれざるものと云はなければならない。故に所得税と財産税とは相對立すべきものにして決して一を以て他に代ふるを得ざるものである。蓋し所得税は所得課税を目的とし、財産税は財産所有なる事實に對し課税するものにして自ら其目標の分かるゝものがあるが故である(註²)。さればフックスも云ふ「現代財産税に於ける主要點は財産の収益に存するに非ずして、財産を所有するか、所有せざるかに存する」(註³)と。實に財産課税の根據は財産所有と云ふ單なる事實に存するものにして、其財産が収益を生ずるや否やも敢て問ふ所ではない(註⁴)。

ベスラーも云ふ「財産税の概念は給付能力の重要概念を考ふことなくしては考ふる能はざるものである。給付能力の觀念は主體を考慮せずしては考へ得ざるものなるが故に、主觀的要素と共に考へらる可きものであり客觀的に而して正確に計られたる大きさとして見られ得るものではない」(註⁵)と。既に財産税が給付能力を捕捉せんとするにある以上、財産税は本來人税であると云はねばならない(註⁶)。

遺産税(Nachlasssteuer)を以て財産税に代ふるの可否如何、デューチェルは遺産税を以て財産税の變形であるとなしてゐる(註⁷)。遺産税は事實に於て遺産の一部を租税として取去

るものにして、遺産取得税 (Erbfallsteuer) の如く、親等の遠近は問題となり能はざるものである。さればシャントツは云ふ、財産税として毎年小額宛課税するに代へて死亡に際して一時に比率に相當する額を取るを得る。若し人が平均三十年課税を受くるものとすれば、年〇・五%の財産税は一時的財産税一五%に相當する。即ち、財産税が一度に支拂はるゝものとなる。(註さ)と、愈々財産税と相續税との接近を知るを得る。兩者の異なる所は、財産税に於ては其賦課は一時的にして所有財産の増減に依りて増減し、常に變動性を有するものなるに、遺産税に於ては其賦課は人の生涯の最後に存する財産に對し爲さるゝのみにして、其財産が人の生涯を通じて存したるや、或は概く生命の最後に至りて獲得せられたるやは敢て問ふ所ではない。されば租税が給付能力に比例すべきものとする原則に鑑みる時は、遺産税を以て財産税に代ふるは公正なる方策ではない。若し遺産税を以て財産税に代ふる時は、人の一生中財産が不變なりしものとの假定を承認しなければならぬであらう。

(註一) 何故に財産所有者は給付能力有りと認むるを得るや。思ふに(1)通常の状態に於ては財産の收得者は將來に對する憂慮より免がれてゐる。即、彼は失業・疾病・老衰・死亡等特別な支出を要する所の事件に對し、勞働所得の收得者の如く之を憂慮するの必要全く無く或は憂慮の程度著しく輕少である。蓋、緊急なる場合は財産を賣却するを得る。故に例へば生命保険に加入して是等の事件に配慮を致すが如き要は少しとしなければならぬ。反之、勞働所得の收得者は生命を賭しての勞働を爲す場合があり、保険加入の如き手段を講ずることが絶

對的必要となる。(Britzelmayr, a. a. O. S. 18) (2) 財産より生ずる所得の高が勞働生活者の所得の高と同額なりとするも、財産所有者に於ては職業選擇の自由なる特權を有する。即ち、自己の趣味嗜好に従ひ、獨立的に職業を選擇するの自由が許され勞働力と人格との不可分の結合より生ずる勞働所得の取得者に比すれば藝術的並に科學的嗜好を追求することを得る。(Britzelmayr; a. a. O. S. 18—19, Moll; Lehrbuch, a. a. O. S. 294.) (3) 更に財産課税の根據としてブリツチェルマイルは曰く「確定所得の取得者に對しては物質的並に精神的滿足の生活は財産を財産として費消するに決したる瞬間に與へらる。」(Britzelmayr; a. a. O. S. 19) 又、尙「財産」なる語が既に給付能力を表示するものなる事に關しては本稿次節註6 參照。

モルは現代財産税は二個の假定を基調として成立するものであるとしてゐる。即ち、

(1) 給付能力の基準たるものは所得のみに止まらず、財産も亦基準となること。

(2) 確定所得の取得者は勞働所得の取得者に比して其經濟生活に於て優れたること。

の二者を以て財産税成立の基調としてゐる。(B. Moll; Lehrbuch a. a. O. S. 324—325) 私はモルの第二の條件たる確定所得取得者が經濟生活に於て優れてゐる事が財産を以て給付能力の基準とする理由の一つであると考へる。セリグマンは米國各州に於ける財産税の撤廢を極力主張する。即ち曰く「財産税の廢止よりして生ずる害惡ありとするも、其害惡たる其存置より生ずる害惡に比すれば輕少であると斷言し得る。」(A. Seligman; Essays in Taxation 1931, p. 61) と。又曰く「現行財産税は明かに文化社會に於て知らるる、租税の内、最惡のものである。其は有形財と共に無形財に課税せんとするものなるが故に課税に於ける重要法則たる統一、平等並に普遍を傷付けてゐる。——其は給付能力の最小なるものを最も重課し、或人に對しては二重に課税し、又或人に對しては免税する。一言にして云へば財産税は甚しく不適當にして其存在は只無知又は怠慢に依りてのみ辯護し得らるゝのみである。斯税は大なる不正の起因たるが故に其變革又は撤廢は凡ての政治家並に革進黨家の強調する所

である」(Seligman *ibid.* p. 62) と。彼の撤廢の主張は中心税としての財産税に對してである。蓋、米國各州に於ける財産税は政府收入の最も重要な部分を占め、給付能力は専ら財産のみに依りて計量せらるゝが如き觀を呈してゐる。されば彼曰く「二人の工場所有主在りて甲は多くの時間を利用して大なる利潤を得、乙は何等の利潤を得ずして工場を閉鎖せざるを得ざるに至る。二人の地主の内、甲は進歩せる生産方法に依りて大なる收益を得、乙は同等價值の土地を利用するも天候不順の爲、其生産力遙かに小である。二人の資本家の内、甲は財産を投資して大なる利潤を得、乙は同額の財産を企業に投じて其利潤少し。斯かる場合に給付能力は財産に従ふとなすは誤りなること明白である。」(Seligman: *ibid.* p. 51) と。眞に氏の言の如く給付能力の標準を計量するに財産のみを以てすることの誤りなる事、恰かも其の標準を計量するに所得のみを以てすることの誤りなるが如くである。故に氏の主張は中心税としての財産税の撤廢にして、所得税又は收益税と並立して財産税を存置せしむるは敢て異論なき所と考へられる。蓋、氏は無收益財産の課税は之を容認して曰く「人の生活程度は常に可なり正確に彼の所得に比例するものなるが故に、或種の支出が人の所得の大體の基準を示すが如く、斯種特殊財産——(無收益財産を指す)の課税は相對的所得計量の間接的方法と考へらる。」(Seligman: *ibid.* p. 60) と。センセンも使用財産に對する課税を論難して「斯種財産に對する課税は困難多く、生活必要最低額を控除せる後に於ては課税せらるゝ財産高は小となり、徴税費大となる。又徴税者に依る糾問調査は困難にして、納税者に取りては不便である。」とするも更に語を次で曰く「他方より見れば斯種財産は貨幣的所得は小であるが、之を所有するの事實が富を有することを示し、從つて給付能力を表はすものである。」(P. Jensen: *Problems of Public Finance*, 1924 p. 279) と。

(註2) 從つて「補充税」と云ふ場合に於ける「補充」は租税制度に於て所得税を中心とし、財産税を從たるの地位たらしむるの意義である。財産税が財産所有より生ずる所得を捕捉すると云ふ意義に於て所得税の「補充」となるので

はない。されば財産の評価は通常價格に依るべく收益價格に依るべきものではない。蓋し收益價值に依る時は、財産税をして、所得税の理論に餘りに接近せしむることとなる。

(註a) Fux, (Handbuch der Finanzwissenschaft B. II. 1927. S. 136)°

従つて「財産税は財産所有より生ずる所得に對する附隨的負擔と看らるべきである」(Die Deutsche Vermögensbesitzung vor und nach dem Kriege, Statistik des Deutschen Reiches, B. 337, 但本稿に Britzelmayr a. a. O. S. 15 に據る)と爲すが如き、又大内兵衛氏の如く「之を經濟理論に聞けば財産の高と所得の高とは嚴密には比例しない。それ故に或意味ではこの税(財産税を指す)は本質的に資本主義的正義に合しないのであるが、所得の計量が必然に正確な現代においては財産による所得の選定の力が直接に所得を推定するよりも公平だ。」(同氏著「財政學大綱中卷四一五頁」と爲すは何れも賛し得ざる所である。財産税の目標は財産を以て所得を捕捉せんとするに在るのではなく、單なる財産所有が給付能力有りとするのである。

(註4)ブリッツェルマイルは財産税の缺點は財産よりの收益を捕捉するを得ざることに存すとす。 (Britzelmayr, a. a. O. S. 15—16) 然し乍ら私は收益無き財産の存する事が却つて所得税と相對して斯税存在の必要を語るものであると考へる。モルも亦戰後に於て財産課税が無收益財産への投資を防ぐ目的に向けられたるを指摘してゐる。

(Moll, Probleme, a. a. O. S. 104) パステールも「財産が給付能力の標準に非ざることが缺點である、或種の富は他のものよりも其收益が少い。或場合には支出を生ずる場合がある。」(cf. Bastable: Public Finance, 1927, p. 470)と云ひ「従つて課税し得べき富の分量を計り、之を配分するは不可能である。」(Bastable: ibid. p. 470)として財産税が收益税並に所得税への變化を當然としてゐる。(Bastable: ibid. p. 470—471) 眞に氏の言の如く財産の價值の大小と、收益の大小とは比例するものではない。價值大にして收益小なるあり、收益大にして價值小なるあるであらう。只、給付能力は收益又は所得のみに依りて計る可きでなく、所有財産の價值の大小も亦

給付能力の標準となると云ふのである。モルは「収益財産と無収益財産は或程度迄均勢の取れざるものである。此點に於て、公平なる課税を爲すに解決し得ざる困難が生ずる。」「甲は無収益財産、乙は収益財産を所有する場合、給付能力は如何にして公平に表現し得るや」と云ふ。(Moll; Lehrbuch, a. a. O. S. 550) 収益財産の収益に對しては収益税・所得税の存するあり、之等の租税と相對立して財産價值に従ふ財産税を存置せしめんとするに在る。ブリッテルマイルの曰ふが如く別荘・庭園・建築用土地の如き價值ある財産が収益を供せざるは其が享樂の目的に出づると、投機の出づるとを問はず所有者の意志に依れるものなるに、之を免税するは甚しく公正に反する。(Britzelmayr; a. a. O. S. 50) 實際に於ても一の財産が収益財産なりや無収益財産なりやを判定するは困難なる場合がある。同一財産も其が使用に供せらるゝ時は免税せられ、營業に用ひらるゝ時は課税せらるゝに於ては、其財産の本質上何れに用ひらるゝや豫め決定し能はざる場合は甚しく困難を生ずる。例へば地金銀・貴重品の如きは、奢侈用にも生産用にも供せられ得べく、又一の使用より他の使用方法へ變更することも可能である。

アダムスは同額の財産と雖、其社會的價值を異にするものあるに、同等に課税する事が財産税の缺點の一とする。即ち財産は社會的意義と個人的意義とを有するものとなし、財産の職能は其使用が個人に與ふる満足に止まらず、其使用に依りて社會と呼べる、協同體の進歩に貢獻するに在るが故に、財産の種類に依り、差別的に課税すべしとする。(Adams; ibid. p. 276) 然し乍ら、凡そ財産税は給付能力の捕捉を以て目的とすべく、若しアダムス氏の如く解する時は、所得税に於ても亦各所得の社會的價值に依りて類別を設けざる可からざるに至るであらう。

(註 5) F. Bösl: Ertragswert u. gemeiner Wert in der deutschen Vermögensbesteuerung (Probleme des Geld- und Finanzwesens, Bd. III. 1925.) 但本稿に Moll; Lehrbuch, a. a. O. S. 562 に據る。

- (註6) 米國各州に於ては人税に於ける人的觀念が變化して財産税が物税となりつゝある。然し完全に物税となり了らずして理想と實際との矛盾混亂を見つゝあると云ふ。課税に當り、個人的事情として斟酌を加へつゝあるは、宗教的理由ある財産・老人・病人・寡婦の財産・家具・農具並に技術者の道具の如きである。(C. Plehn: Introduction to Public Finance, 1929, p. 165—166) 既に入税たる以上生活維持に要する所のものは免税せらる可く、其税率も累進とすべきである。獨逸州の三分の二は累進率を課しつゝありと云ふ。(Brizelmayer a. a. O. S. 31) 尙時代に依りては都市防衛の目的を以て軍備用馬・武器の如き免税せられ、或は植民獎勵の爲、家屋・土地が斟酌を加へられし事ありと云ふ。(Moll: Lehrbuch, a. a. O. S. 559)
- (註7) H. Dietzel: „Reichsclassensteuer oder Reichsvermögensteuer?“ (Volksw. Zeitfragen, Volkswirtschaftliche Gesellschaft, Berlin, 1909) 但本稿は Brizelmayer: a. a. O. S. 17 に據る。
- (註8) G. Schanz: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, III Band, 1909, S. 1054.

四、財産と所得との限界

モルは「財産は所得の概念に對立する。然らば財産税と所得税とも亦相對立するものにして、租税給付を完全に捕捉する現代制度に於て相互に補足し、各嚴密に境界を定めらる可き課税目的を有する租税である」(註1)と云ふ。財産税の目標とする所と、所得税の目標とする所とに相違すること、眞にモルの言の如くである。然し乍ら、實際に於て、兩税の目的たる財産と所得とは其區別明確ならざる場合がある。

直接税發展の跡を見るも、近代的意義に於ける財産税の存在する以前に於ては、財産税の範疇にも、所得税の範疇にも屬せざる特殊の租税が存した。中世に於ては貸付資本に於ては利子禁止が存し、動産は收益を供せざるものとして取扱はれた。さればカールブユツハ―に從へば中世獨逸諸都市に於ては金銀商品手工業用道具家畜の如き動産は資本價值に從つて、不動産のみは收益價值に從つて評價し、之を一括して課税する租税が存した(註²)。斯くて、中世に於ては財産と所得とを對立せしめず、兩者の混合的性質を有するものに對し課税し、現代の如く財産のみを統一的に課税することは未だ存しなかつたのである。漸く中世租税制度に於て立法者が人の經濟的給付能力を捕捉せんとするや、統一的財産税の概念を一の範疇として整頓することが努力せられた。實に經濟的給付能力を捕捉することが中世租税規則の目標にして、又現代財産税の目標でもある(註³)。

然らば現代に於ける課税せらる可き財産の意義如何(註⁴)、財産の意義に關しては所説區々たる爲、又一は實際上の必要よりして立法者は財産の概念に限界を與ふるの必要を生ずる。ロツツは財産を解して「人の専らなる支配力の行はるゝ貨幣又は貨幣以外の財の貨幣價值並に其人に屬する其他の權利の貨幣價值より負債額を控除せるものである。」(註⁵)とする。財産税の目標とする所に收益財産たると、無收益財産たるとは之を問はざる事前

述の如しとせば財産はロツツの解するが如く最も廣義に解して差支なきこととなる。要するに人の所有する所の多種多様な財産を還元するに、統一的尺度たる貨幣價值を以てし、以て其人の給付能力の一方面を計量せんとするのである〔註⁶〕。

然らば財産と所得との限界如何。テツシエマツヘルは云ふ「所得と財産との兩概念に於ける重要な相互關係は財産觀念並に財産計算の基礎が収益と所得とであると云ふことに依りて與へられる。而して収益と所得とは規則的に財産並に其財産の利用より流入するものである。吾人は財産を以て所得の源泉と見ると共に、同様に所得を以て財産の源泉と見るのである。即ち、財産は資本化せられたる所得にして、又將來の所得の現在價值である。」〔註⁷〕と。

即ち、勞働所得も或程度の確實性を帶びるに至る時は一部分資本化せられ従つて財産となるものである。ブリツチエルマイルは此間の事情を説明して曰く、故に顯著なる勞働所得は財産構成に於て高き給付能力の認めらるゝものにして、此結果此に高き給付能力は新しく構成せられたる財産に至りて止まり、他方、所得より財産を構成するの事實は勞働所得の高き給付能力に對する抑止となり得る〔註⁸〕と、各國に於ける租稅法に於ては常に所得と財産との區分を試み來りたるが經濟的には此限界を定むる事は不可能に屬する。され

ば所得と財産の區分に於ては、ブリツチエルの如く地理學上の術語たる地帶(Grenz-zone)の觀念を借用するが合目的なるが如くである(註⁹)。故に此地帶内に於ける所得よりの財産構成並に財産よりの所得流入は事實上の限界と云はんよりは、寧ろ時間上の限界であると云はなければならぬ。

而して斯く構成せられたる財産は或は生産用に供せられ、或は消費に供せらるゝ事となる。勞働所得に對する所得税は財産を構成する以前に於ける勞働所得を捕捉し、所得税を控除せる後に殘る所得は或は資本化せられ、又は消費に供せらるゝ事となる。故に此の場合資本化に依りて新しく構成せらるゝ財産は既に課税せられたる所得より成るものである。而して此所得に依りて構成せられたる財産が更に又新に所得を提供する場合、此所得が又再び所得税を課せられる。財産によりて新しく提供せらるゝ所得は勞働所得の見地より觀れば、財産所有より流入する附隨的な所得にして、過去に於ては勞働を其起因とする所得である。従つて所得税と財産との交互作用の行はるゝ地帶の範圍に於て之を看れば、所得は或程度の確定性あるが爲に、財産が構成せられ而して構成せられたる財産は所有なる事實存するが故に、財産税を課せらるゝと云ふ結論を生ずる。財産税は新しく構成せられたる財産を基礎として、其所有に對して課税するものなるに、他方に於て所得税は此

財産より流入する所得が全所得を増大すると云ふ事實に因りて累進率を以て重課せらるる事となる。

(註1) Moll; Lehrbuch, a. a. O. S. 549.

(註2) K. Bucher; Zwei mittelalterliche Steuerordnungen. (In der Festschrift zum Leipziger Historikertage 1924) 但本稿に Moll; Lehrbuch; a. a. O. S. 570 に據る。

(註3) Moll; Lehrbuch, S. 552—553.

(註4) プロシヤ並にザクセンに於ける財産税に關し財産は一定の時點に於て一人の支配力の下に在る經濟財(確實なる權利を含めて)にして、貨幣價値の統一的約數を以て還元し、是より負債を控除したるものと解せられ、其千分率が財産税として徴收せられたのである。(Moll; Probleme a. a. O. S. 95) モルは之を説明して曰く「財産は貨幣にて計算せられたる同種金額の合計にして、單一なる數にて現はれ、外見上全く徹底したる明瞭なる意義をもつ」(Moll; Probleme a. a. O. S. 95) と。

(註5) Lotz; a. a. O. S. 435.

(註6) モルは「財産」なる語の本來的意義は經濟的給付能力を意義するものにして可能(Können)・能力(Kraft)・權力(Macht)を云ふとする。尙サンダーの辭書を引用し「何等かを爲し、何等かの作用を及ぼす所の一事物の可能」力であるとし、財政學上に於ける財産の意義と日常用語上に於ける財産の意義とは一致すと云つてゐる。(Moll; Lehrbuch; a. a. O. S. 535)

(註7) H. Teschemacher; (Handbuch der Finanzwissenschaft. II. B. a. a. O. S. 78)

(註8) Bitzelmayr; a. a. O. S. 11.

(註9) Bitzelmayr; a. a. O. S. 11.

五、財産税に於ける轉嫁

財産税に於て轉嫁は可能なりや。従つて納税者以外の者に依りて斯税の負擔が行はるや。此の問題は財産税の研究に取りて重要である。蓋若し轉嫁が行はるゝとすれば研究の結果を本質的に變更するの影響を與ふるが故である(註一)。

前述の如く財産税は人税である。従つて租税主體は其財産の状態を變更すること、例へば國內資本を國外資本に代ふるが如き方法を以てするも財産税を免かるゝ能はざるものである。されば今日一般的なる見解に依れば財産税に於ては轉嫁は稀にして甚しく困難とせられてゐる。フエルデス、ミルトシユ、セリグマン何れも轉嫁の行はるゝ事困難又は不可能であるとしてゐる(註二)。

然し乍ら假令課せられたる財産税の全部の轉嫁は可能ならずとするも、一小部分の轉嫁の可能性は充分考へらるゝ所である。若し例へば土地所有に對し他の財産の所有に比して特に重課する場合ありとすれば其爲に農産物の價格は高まらざるを得ない。特に或種財産を重課するが如きは獨逸に於ては行はるゝ所に非ざるも、米國に於ては州に依りては財産に區別を設け不動産の所有は産業に投下せられたる其他の財産よりも重課せらるゝ

場合が存するのである(註⁵)。假令斯くの如く一部財産を特に重課するが如き事行はれざる場合と雖財産税は資本税と等しく常に現存資本を減少せしむるの結果を齎らすものなるが故に、財産より生ずる生産物の價格に變化を及ぼすものなるは否定し難き所である。

(註⁶)

以上は收益財産の場合であるが、不生産的財産例へば奢侈品、繪畫、貴金屬、庭園、其他消費財に於ては如何。セリグマンは例へば繪畫、寶石の如き奢侈品の永久的所有者に課せらるゝ租税は其の所有者のみ之を負擔し、他人は之を負擔しない。——單に快樂の爲に所有するのみにして販賣を目的とせざるもの、又は生産收益の何れにも使用せられざるものは、是資本に非ずして、斯くの如き財産に對する租税は轉嫁することがない。(註⁷)と斷言してゐる。眞にセリグマンの云ふが如く、斯税の賦課に際して既に其財を所有する者のみに付いて考ふる時は全く轉嫁は行はれない。然し乍ら、新に斯種財産を購入する場合を考ふる時は、斯種財産への需要の減少、從つて斯種財産の生産に要する勞働給付に對する賃銀の低下を來さしむる可能性は全くなしと斷ずることは出来ない(註⁸)。固より課税が高率の場合、此の現象は明白となる。例へば我國に於ては自動車に對する需要は可なり伸縮性に富むものであるが、若し我國に於て財産税が創設せられたりとせば、自動車を財産として所有する事

は不利益となるが故に其需要を著しく制限し、財産税の一部は自動車販賣業者製造業者又は勞働者が負擔するの結果となるであらう。セリグマンは不生産的財産に於ては財産税の轉嫁は行はれずとする事前述の如くであるが、氏は斯税を賦課せられたる場合の所有者のみを着眼せるものにして流通經濟に於て斯種財産の所有に到達する場合を考へざりしものと云はねばならない。如何なる租税と雖其が流通經濟の過程に關係する所に課せらるゝ限り、轉嫁は多少なり共可能である。只、財産税に於ては其性質上、轉嫁の行はるゝ事、他の租税に比して稍困難なるは拒み難き所である。

(註一) モンベルトは曰く「租税にして立法者が轉嫁の期待を全く有せざるものがある。此場合に於ては例へば所得税・財産税に於けるが如く納税者は又同時に擔税者でなければならぬ。然し乍ら斯かる場合に於ても市場流通によりて轉嫁の行はるゝことがあり得る。是は困難にして又同時に重要な問題である。何となれば國民への租税負擔の配分は斯かる轉嫁によりて立法者の希望せる所とは異なり、又其時代に於ける標準的租税學說にも適合せざるものとなるからである。」(Mombert; Grundzüge der Finanzwissenschaft, 1928, S. 39—40)云。

(註二) フェルデスも「財産税並に所得税に於ては轉嫁は殆んど不可能である。」(R. Földes; Finanzwissenschaft, 1927, S. 323)云。

ミルトシュも財産税に於ては租税の回避は甚だ稀であるとして曰く「何となれば人は其處に節約をなし、又財産税は何れの所に於ても課せらるゝが故である。されば斯税に於ては轉嫁は行はれず、結局斯税の賦課を受けたる者が負擔することとなる」(Mitschuh, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bl. 1926, S. 203)云。

セリグマンも「資本以外の財産に課せらるゝ租税は納税者より他に轉嫁せらるゝものではない」(A. Seligman; The Shifting and Incidence of Taxation, 1927, p. 325.)

(註3) A. Seligman; Essays in Taxation, 1931, p. 23. Shirras; The Science of Public Finance, 1924, p. 232.

(註4) E. von Mering; Die Steuerüberwälzung, 1928 S. 216.

(註5) Seligman; The Shifting, ibid. p. 325.

土方博士も「享樂財等營利經濟の過程に全然關係なき所に課税するもの、營利經濟組織以外の過程、例へば相續・贈與等の過程に關するもの………は轉嫁の可能最も少きものと見なければならぬ。」(同博士著「財政學の基礎概念」四五八頁)とせられる。

(註6) Mering; a. a. O. S. 215.